

YIL İÇİNDE İŞVEREN DEĞİŞİKLİĞİ NEDENİYLE YILLIK BEYANNAME VERİLMESİ KONUSUNDAKİ TARTIŞMALARIN, 3218 ve 5746 SAYILI KANUNLAR KAPSAMINDAKİ ÜCRETLER ÖZELİNDE ELE ALINMASI

Akın Gencer ŞENTÜRK, Avukat

İzmir, 08.11.2019

Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesinde , *"Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103 üncü maddede yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dâhil)"* düzenlemesi ile beyanname verme ya da beyannameye dâhil etmeme konusunda *"ücret"* geliri için bir düzenleme bulunmaktadır.

Buna göre, ücretli bir takvim yılında birden fazla işverenden ücret geliri elde etmiş ise ve bunların toplamı belirli bir tutarı aşıyor ise yıllık beyanname vermek zorundadır ve ancak yıl içinde ücretinden kesilen vergi bu kez beyan edilen matrah üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilebilmektedir.

Tarafımız esas olarak yıl içinde işyeri / işveren değiştiren ücretlilerin elde ettikleri ücretlerin birden fazla işverenden alınmış kabul edilmemesi gerektiğini savunmaktadır. (Bu konuda görüşlerimiz için Bkz. *"Güncel Bir Sorun: Yıl İçinde İşveren Değiştiren Ücretlilerde Vergileme"* başlıklı makalemiz, <http://agencerhukuk.com/072.pdf>)

Söz konusu görüşümüzü muhafaza etmek kaydıyla bu çalışmamızda konunun bir başka boyutuna değinmek isteriz. Şöyle ki:

Gerek 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun Geçici 3. maddesi ve gerekse 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme Ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun (Eski adı: *"Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun"*) kapsamında ücretlerine vergi istisnası uygulanan ücretlilerin yıl içinde işveren değiştirmeleri durumunda idarenin önceki zamanlarda görüşü bu ücretlerin en azından 3218 veya 5746 sayılı Kanun kapsamında olan kısmının Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesi kapsamında birden fazla işverenden alınan ücretler için belirlenen sınırın aşılmadığının tespitinde dikkate alınmayacağı şeklindedir. Hatta yine aynı görüşlere göre ücret geliri yıllık beyanname ile beyan edilmek durumunda kalırsa bile bunlar beyannameye dahil edilmeyecektir.

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.11.2015 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.01.120[ÖZG-15/24]-230 sayılı özelgesi (<https://www.gib.gov.tr/birden-fazla-isverenden-elde-edilen-ucretler-ve-isyeri-kira-geliri-nedeniyle-beyanname-verilmesi>);

"Birden fazla işverenden elde edilen ücretler ve işyeri kira geliri nedeniyle beyanname verilmesi halinde Serbest Bölgeden elde edilen ücretin dikkate alınıp alınmayacağı" konulu

olup, özeltede; “Yukarıda yer alan, hüküm ve açıklamalara göre, Serbest bölgede istisna kapsamında elde ettiğinizi belirttiniz ücret gelirinizin, birden fazla işverenden elde edilen ücret gelirin beyanına ilişkin tespit edilen haddin hesabında dikkate alınmaması gerektiği gibi, ücret geliriniz veya diğer gelirlerinizin yıllık gelir vergisi beyannamesiyle beyanı halinde istisna kapsamındaki ücret gelirinizin beyannameye ithali de söz konusu olmayacaktır.”

açıklaması ile bu dönemde idari görüşlere örnektir.

Esasen 2015 tarihli bu özelteden önce de örneğin İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın “İşveren değiştiren personelin ücret gelirin vergilendirilmesi hk.” konulu 10.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 103-708 sayılı bir başka özeltesinde (<https://www.gib.gov.tr/node/98548>) de;

“Ayrıca, serbest bölgede istisna kapsamında elde ettiğinizi belirttiğiniz ücret gelirinizin, birden fazla işverenden elde edilen ücret gelirin beyanına ilişkin tespit edilen haddin hesabında dikkate alınmaması gerektiği gibi, ücret geliriniz veya diğer gelirlerinizin yıllık gelir vergisi beyannamesiyle beyanı halinde istisna kapsamındaki ücret gelirinizin beyannameye ithali de söz konusu olmayacaktır.” Açıklaması ile bu görüşe yer verilmiştir.

Hal böyleyken idare, 01.10.2019 tarihli bir yazıda, “Buna göre, aynı takvim yılında birden fazla işverende çalışan hizmet erbabının, 3218 sayılı Kanun ve 5746 sayılı Kanun kapsamındaki çalışmaları karşılığı elde ettikleri ücret gelirlerinin tevkifata tabi tutularak vergilendirilmesi nedeniyle, bu çalışmaları karşılığı elde edilen ücret gelirlerinin de birden fazla işverenden alınan ücret geliri olarak kabul edilmesi gerekmekte ve Gelir Vergisi Kanununun 86/1-b maddesi uyarınca, ikinci işverenden alınan ücret gelirin (hangi ücret gelirin ikinci işveren olduğu serbestçe belirlenerek) ilgili yıldaki tarifenin ikinci diliminde yer alan tutarı aşması halinde birinci işverenden alınan ücret dahi yıllık gelir vergisi beyannamesiyle beyan edilmesi gerekmektedir.”

şeklinde açıklanan gerekçeler ile görüşünü değiştirmiş durumdadır.

İdare bu görüş değişikliğini ise

“Bu hükümlere göre, 3218 sayılı Kanun ve 5746 sayılı Kanun kapsamında belirtilen şartlarla çalışanlara yapılan ücret ödemeleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmakta olup asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisi tahakkuk ettirilmektedir. Akabinde bu vergi, işverence verilen muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilmekte olup, dolayısıyla, sağlanan teşvikten işveren faydalanmaktadır.”

şeklindeki gerekçeye dayandırmaktadır.

İdarenin **görüş değişikliği ile geline noktada**; aynı takvim yılında birden fazla işverende çalışan hizmet erbabının, 3218 sayılı Kanun ve 5746 sayılı Kanun kapsamındaki çalışmaları karşılığı elde ettikleri ücret gelirlerinin tevkifata tabi tutularak vergilendirilmesi nedeniyle, bu çalışmaları karşılığı elde edilen ücret gelirlerinin de birden fazla işverenden alınan ücret geliri olarak kabul edilmesi gerekmekte ve Gelir Vergisi Kanununun 86/1-b maddesi uyarınca, ikinci işverenden alınan ücret gelirin (hangi ücret gelirin ikinci işveren olduğu serbestçe

belirlenerek) ilgili yıldaki tarifenin ikinci diliminde yer alan tutarı aşması halinde birinci işverenden alınan ücret dahi yıllık gelir vergisi beyannamesiyle beyan edilmesi gerekmektedir. (Bu durumda, gerek anılan Kanunlar kapsamındaki çalışmalar gerekse diğer çalışmalar karşılığı elde edilen ücret gelirleri üzerinden Kanunun 94 üncü maddesi uyarınca yapılan gelir vergisi tevkifatlarının, verilen yıllık beyannamede beyan edilen kazanç ve iratlar üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir.)

Görüşümüze göre; yukarıda 10.06.2011 ve 02.11.2015 tarihli özelgelerde yaptığımız alıntılarda yer verilen idari görüş ilgili Kanunlara ve dolayısı ile hukuka uygundur.

İdarenin 01.10.2019 tarihli yazı ile eski görüşünden dönmesi,

- **3218 sayılı Kanun ve 5746 sayılı Kanun kapsamında belirtilen şartlarla çalışanlara yapılan ücret ödemeleri üzerinden Gelir Vergisi tevkifatı yapılması,**
- **Bu tevkifat sırasında asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan Gelir Vergisinin tahakkuk ettirilmesi,**
- **Akabinde tahakkuk eden bu verginin işverence verilen muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilmesi,**
- **Son tahlilde bu şekilde sağlanan teşvikten işverenin faydalandığı**

noktalarına dayanmakta ise de üzerinde tereddüt olmayan bu unsurlar istisnanın uygulanma şekli ile ilgili olup söz konusu verginin istisna olduğu gerçeğini değiştirmemektedir.

İdarenin son görüşü kabul edilirse,

- **Yıl içinde serbest bölgede (istisna uygulanan) işyerinde çalışırken yurt içinde bulunan başka bir işveren bünyesinde istihdam edilen,**
- **Yıl içinde yurt içinde bulunan bir işyerinde çalışırken serbest bölgede (istisna uygulanan) işyeri bünyesinde istihdam edilen,**
- **Hatta hatta, yıl içinde serbest bölgede (istisna uygulanan) işyerinde çalışırken yine serbest bölgede (istisna uygulanan) başka bir işyerinde istihdam edilen**

ücretlinin yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi vermesi gündeme gelecektir.

Bu durumda idari görüş,

- **Her şeyden önce, ücretin 3218 ve 5746 sayılı Kanun çerçevesinde istisna olduğu hallerde istisnayı yok sayma yönünden hukuka aykırı,**
- **Bu şekilde sağlanan teşvikten işverenin faydalandığı görüşü dayanak alınmasına karşın bir yandan da anılan Kanunlar kapsamındaki çalışmalar**

karşılığı elde edilen ücret gelirleri üzerinden Kanununun 94. maddesi uyarınca yapılan gelir vergisi tevkifatlarının da verilen yıllık beyannamede beyan edilen kazanç ve iratlar üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edileceği noktasında çelişekli

olmaktadır.

UYARI

Makale olarak kaleme alınmış metinlerde ifade edilen görüşler, kaleme alındığı tarihte yazarın savunduğu görüşlerdir. Bu görüşler, mevzuatta meydana gelen / gelecek gelişmeler ile değişmiş olabilir. Her durumda, özellikle mevzuata yapılan yollamalar, bir başka kaynaktan daha teyit edilmeden kullanılmamalı ve ifade edilen görüşlerin, başka ortamlarda kabul görmeyebileceği gözden uzak tutulmamalıdır. Yazarın bu konuda bir taahhüdü de bulunmamaktadır. Mevzuatımızın özellikle vergi mevzuatımızın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz. Bu çalışmada yer alan bilgi ve açıklamalardan dolayı Av. Akın Gencer ŞENTÜRK'e sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Çalışma ve yazılardan kaynak gösterilmek şartıyla alıntılar yapılabilir. Ancak çalışma ve yazıların bir bütün halinde kullanımı tüm ortamlar ve kullanım şekilleri için telif sahibinin yazılı iznine bağlıdır.